

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Институт управления бизнес-процессами и экономики  
Кафедра экономики и управления бизнес-процессами

УТВЕРЖДАЮ

И.о. заведующего кафедрой

\_\_\_\_\_ И.Р. Руйга

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

38.03.02 Менеджмент

«Совершенствование системы управления затратами с использованием  
инструментов управленческого учета  
(на примере ООО «Саяногорский вагоноремонтный завод»)»

Руководитель \_\_\_\_\_ доцент, канд. экон. наук

Г.Ф. Яричина

Выпускник \_\_\_\_\_

Д.А. Карелин

Нормоконтроллер \_\_\_\_\_

Л.В. Хисамутдинова

Красноярск 2017

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
1 Исследование проблем управления затратами .....	6
1.1 Оценка состояния и тенденций развития услуг железнодорожного транспорта.....	6
1.2 Исследование практики и проблем управления затратами .....	13
1.3 Анализ использования инструментов управленческого учета в системе управления затратами .....	19
2 Исследование особенностей управления затратами в ООО «СВРЗ» .....	26
2.1 Организационно-экономическая характеристика ООО «СВРЗ» .....	26
2.2 Анализ финансового состояния ООО «СВРЗ» .....	35
2.3 Анализ структуры и динамики затрат и оценка эффективности системы управления затратами ООО «СВРЗ».....	48
3 Совершенствование системы управления затратами с использованием инструментов управленческого учета на предприятии .....	61
3.1 Использование инструментов управленческого учета в целях совершенствования системы управления затратами.....	61
3.2 Оценка эффективности мероприятий по совершенствованию системы управления затратами ООО «СВРЗ».....	70
Заключение .....	86
Список сокращений .....	88
Список использованных источников .....	89
Приложения А - Г.....	96

## **ВВЕДЕНИЕ**

Целью любой коммерческой организации является стабильное получение прибыли от ведения финансово-хозяйственной деятельности. Несомненным атрибутом, влияющим на размер прибыли, являются затраты, чем меньше и стабильнее которые, тем больше предприятие может получить прибыли в перспективе.

Конкурентоспособность предприятия напрямую зависит от цен на выпускаемую продукцию, которая в свою очередь ограничена снизу себестоимостью. Именно поэтому минимизация издержек для предприятий является одним из важнейших аспектов деятельности предприятия.

Особенно актуально встает проблема управления затратами в последние два года, когда Россия находится под действиями санкций, рубль значительно потерял в цене из-за падения цен на нефть, общего спада российской экономики.

В этих условиях необходимо основательно подходить к планированию, организацию и контроль затрат на предприятии, что в итоге может привести к устойчивому росту финансовых показателей предприятия.

Целью данной выпускной квалификационной работы является совершенствование системы управления затратами с использованием инструментов управленческого учета для ООО «Саяногорский вагоноремонтный завод».

Для достижения поставленной цели следует реализовать следующие задачи:

- исследовать практику и проблемы управления затратами в России и за рубежом;
- рассмотреть краткую характеристику ООО «СВРЗ»;
- оценить финансовое состояние ООО «СВРЗ»;
- провести анализ показателей по затратам;
- рассмотреть особенности управления затратами в ООО «СВРЗ»;

- обосновать существенность и необходимость совершенствования системы управления затратами ООО «СВРЗ» с помощью инструментов управленческого учета;
- разработать мероприятия и практические рекомендации по совершенствованию системы управления затратами ООО «СВРЗ»;
- дать оценку эффективности мероприятий по совершенствованию системы управления затратами ООО «СВРЗ»;

Объектом исследования является общество с ограниченной ответственностью «Саяногорский вагоноремонтный завод».

Предметом исследования – система управления затратами ООО «СВРЗ».

В качестве результата бакалаврской работы предполагается предложение мероприятий по совершенствованию системы управления затратами с использованием инструментов управленческого учета.

## 1 Исследование проблем управления затратами

### 1.1 Оценка состояния и тенденций развития услуг железнодорожного транспорта

Железнодорожный транспорт в Российской Федерации, ввиду большой территории и значительного количества регионов, является важнейшим экономическим и геополитическим фактором, обеспечивающим безопасность страны, функционирование экономической системы и сохранение территориальной целостности [1].

На долю железнодорожного транспорта приходится более 80 % грузовых и около 40% всего объема пассажирских перевозок, выполняемых транспортом общего пользования. Основные требования к транспорту – это своевременное, качественное и полное удовлетворение потребностей населения, грузоотправителей и грузополучателей в перевозках. Железнодорожному транспорту принадлежит ведущая роль в системе путей сообщений России, железные дороги наиболее приспособлены к массовым перевозкам.

По объему выполняемых коммерческих перевозок в Российской Федерации система железнодорожного транспорта находится на втором месте, после автомобильного. Структура перевозок по видам транспорта представлена на рисунке 1.

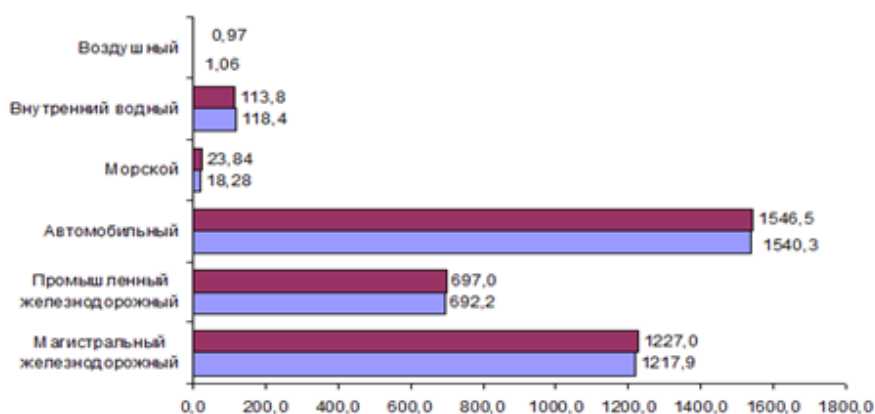


Рисунок 1 - Коммерческие перевозки в Российской Федерации по видам транспорта, 2015-2016 гг., млн. тонн

При этом необходимо учитывать, что автомобильный транспорт выступает как совокупность дискретных хозяйствующих агентов, не имеющих существенных связей между собой и технологической зависимости от путевой инфраструктуры, в то время как система железнодорожного транспорта выступает в качестве конгломерата взаимодействующих подсистем, в которых даже отдельные от ОАО «РЖД» институциональные единицы имеют технологическую связь с инфраструктурным обеспечением, предоставляем ОАО «РЖД», что позволяет говорить о системе железнодорожного транспорта Российской Федерации как о единой технологически взаимосвязанной системе.

Железнодорожный транспорт разделяется на:

- транспорт общего пользования - транспорт, осуществляющий перевозки грузов и пассажиров, кем бы они ни были предъявлены.
- магистральный, или внешний транспорт осуществляет экономические перевозки между производителями и потребителями продукции и перевозит пассажиров.
- ведомственный транспорт - транспорт, выполняющий перевозки своего ведомств или предприятия.
- внутрихозяйственный транспорт удовлетворяет в основном технологические нужды производства в пределах отдельных предприятий.

Подтверждает первостепенную роль железнодорожного транспорта в осуществлении перевозок и то, что железные дороги связывают все области и районы нашей огромной страны, имеющей территорию площадью 17,8 млн. км, и в условиях недостаточности хороших автомобильных дорог обеспечивают потребности населения в перевозках и нормальное обращение продукции промышленности и сельского хозяйства [2].

Протяженность железнодорожных путей составляет 7% мировых, а доля в мировом железнодорожном грузообороте равна 25%, пассажирообороту - 15%. По эксплуатационной длине путей Россия уступает только США и Китаю, а по протяженности электрифицированных дорог,

электровозному парку она занимает первое место в мире. В то же время стоит отметить, что густота сети российских железных дорог в 4 раза ниже, чем в США и значительно ниже, чем в европейских странах и Японии. Это следствие наличия в России громадных пространств Сибири и Дальнего Востока, где сеть железных дорог только начинает развиваться (Тюменский Север, Якутия, перспективы выхода на Аляску и на Север). Данные представлены в Таблице 1. Столь мощное развитие этого вида транспорта обусловлено огромными размерами территорий страны, особенностями размещения производительных сил России, интенсивным обменом продукцией и ресурсами всех ее регионов [3].

Таблица 1 - Эксплуатационная длина железнодорожных путей, 2015 г.

Страна	Эксплуатационная длина железнодорожных путей, тыс. км	В том числе электрифицированны х, тыс.км	Плотность железнодорожных путей, км путей на 1000 км <sup>2</sup> территории
Россия	86,3	43,7	5,0
Германия	33,4	19,9	93,7
Китай	111,8	36,9	11,6
Польша	19,0	11,8	60,6
Великобритания	16,4	5,6	67,4
США	226,2	38,1	23,5
Украина	21,0	10,0	36,4
Франция	30,6	16,6	56,2
Япония	20,1	12,4	53,3

Особенности и преимущества железнодорожного транспорта по сравнению с другими: всепогодность, высокая надежность, способностью осуществлять массовые перевозки людей и грузов при относительно высоких скоростях и низких издержках. При таких условиях только данный вид сообщения мог стать основной транспортной, экономической и национальной безопасности страны.

Технико-экономические особенности и преимущества железнодорожного транспорта заключаются в следующем:

- возможность сооружения на любой сухопутной территории, с помощью мостов, тоннелей и паромов - осуществления железнодорожной связи и с разделенными, в том числе островными, территориями (как, например, между материком и островом Сахалин);
- массовость перевозок и высокая провозная способность железных дорог;
- универсальность использования для перевозок различных грузов и возможность массовых перевозок грузов и пассажиров с большой скоростью;
- регулярность перевозок независимо от времени года, времени суток и погоды;
- возможность создания прямой связи между крупными предприятиями по подъездным путям и обеспечение доставки грузов по схеме «от двери до двери» без дорогостоящих перевалок;
- по сравнению с водным транспортом, как правило, более короткий путь перевозки грузов;
- сравнительно невысокая себестоимость перевозок по сравнению с другими видами транспорта, кроме трубопроводного [4].

Магистральная сеть железных дорог соединена непрерывной колеей с промышленным железнодорожным транспортом, который в таких отраслях, как металлургическая, химическая, рудодобывающая, угольная и др., имеет достаточно большое путевое развитие, свои сортировочные и грузовые станции, средства механизации, подвижной состав, склады и другие



обустройства. Виды грузов, перевозимые железнодорожным транспортом, представлены в Таблице 2 [5].

Таблица 2 - Объем перевозок грузов железнодорожным транспортом по видам грузов, 2015-2016 гг., млн. тонн

Виды грузов	2015	2016
Отправлено грузов - всего	1 217,9	1 227
из них: каменный уголь	324,9	331,1
Кокс	11,1	11,7
нефть и нефтепродукты	251,4	236,2
руда железная и марганцевая	109	109,5
руды цветных металлов	20,4	21,1
черные металлы	71,4	71
лом черных металлов	14,98	15,03
химические и минеральные удобрения	51,4	53,5
строительные грузы	130,9	141,3
Цемент	28,6	26,7
лесные грузы	39,5	42,2
зерно и продукты перемола	21,2	21,6
Комбикорма	0,9	1
импортные грузы	8,8	8,4
прочие грузы	131,6	136,2

Важное значение для развития железнодорожного транспорта имеет реформа железнодорожной отрасли, проводимая в соответствии с постановлением Правительства РФ от 18 мая 2001 года № 384 [6].

Уже более 15 лет железнодорожный транспорт России находится в процессе реформирования, при этом осуществляемые преобразования оказывают существенное влияние на количественные и качественные показатели работы отрасли. В период 2010-2016 гг. объем погрузки вырос незначительно, в 2016 году практически находился на уровне 2010 года. При этом за счет изменения структуры грузопотоков и большей ориентации на экспортные перевозки выросла их средняя дальность, а, следовательно, грузооборот. Рост грузооборота не сопровождался строительством новых линий и увеличением эксплуатационной длины железных дорог, в результате чего в рассматриваемый период произошел рост интенсивности использования железнодорожной инфраструктуры на 14,5%.

В период 2010-2016 гг. был существенно обновлен парк грузовых вагонов, на сеть железных дорог общего пользования было поставлено 436,6 тыс. ед. и списано 257,4 тыс. ед. На конец 2016 года парк грузовых вагонов принадлежности Российской Федерации составлял 1 151 тыс. вагонов. Средний возраст грузового вагона за указанный период снизился на 13% и в 2015 году составил 14,5 лет. Также в 2013-2016 гг. происходила активная закупка вагонов с улучшенными техническими характеристиками, и к концу 2016 года объем парка инновационных вагонов составил 33,4 тыс. ед.

Основную долю в структуре парка, так и в структуре закупок грузовых вагонов составили полувагоны. При этом объем закупок полувагонов в 2015 году относительно 2014 года сократился почти в 2 раза при одновременном более чем трехкратном увеличении объема списания. Тенденция сокращения объема приобретения полувагонов при одновременном увеличении их списания продолжается и в 2016 году. Основой увеличения количества списанных грузовых вагонов в 2015-2016 гг. стала проводимая государством политика, в частности – запрет на продление срока службы грузовых вагонов

без проведения модернизации и дальнейшей сертификации, а также запрет на курсирование на сети общего пользования большинства типов вагонов с продленным после 1 января 2016 года сроком службы.

В связи с ростом объемов перевозок на экспорт, активным развитием портов и технологической оптимизацией взаимодействия между портами, владельцами грузовых вагонов и ОАО «РЖД» в I квартале 2016 года среднесуточная выгрузка в основных портах находилась на уровне 0,42 млн. тонн/сут., что на 15,7% выше выгрузки в I квартале 2014 года. Время нахождения полувагона под выгрузкой в портах за рассматриваемый период сократилось на 2,1%.

Сокращение потребного парка вагонов при сохранении и увеличении грузооборота в свою очередь означает более эффективное использование основных производственных фондов и позволяет достичь экономии совокупных транспортных затрат в отрасли [7].

Численность парка грузовых вагонов, используемых при перевозках грузов железнодорожным транспортом, в настоящее время превышает 1,15 млн. единиц. Наличие и техническое состояние этого вида подвижного состава, а также динамика изменения грузооборота с учетом установленной периодичности плановых видов ремонта грузовых вагонов являются определяющим фактором спроса на ремонтные услуги, который возникает со стороны компаний - собственников грузовых вагонов, владеющих ими на праве собственности, аренды или ином законном праве.

В 2011 г. на базе имущества Центральной дирекции по ремонту грузовых вагонов – филиала ОАО «РЖД» были созданы три независимые вагоноремонтные компании: дочерние акционерные общества ОАО «РЖД» по ремонту грузовых вагонов: ОАО «Вагонная ремонтная компания-1» (ОАО «ВРК-1»), «Вагонная ремонтная компания-2» (ОАО «ВРК-2»), «Вагонная ремонтная компания-3» (ОАО «ВРК-3»), ранее не являвшиеся юридическими лицами и входившими в состав ОАО «РЖД» как структурные подразделения.

В настоящее время указанные компании входят в одну группу лиц с ОАО «РЖД».

На данный момент структура рынка ремонта грузовых вагонов четыре категории компаний, созданных в результате реформирования вагоноремонтного комплекса ОАО "РЖД": вагоноремонтные компании - ДЗО ОАО "РЖД", вагоноремонтные и эксплуатационные депо холдинга, вагоноремонтные заводы - дочерние общества ОАО "РЖД" и частные предприятия [8].

На российском вагоноремонтном рынке в настоящее время представлено порядка 80 хозяйствующих субъектов, в составе которых работают 200 ремонтных предприятий. Из них 160 являются конкурентами АО «ВРК-1». По сравнению с 2014 годом число участников рынка (ремонтных предприятий) увеличилось. На рынке ремонта запасных частей присутствует 90 ВКМ различных собственников. На рынке текущего ремонта развивают сервис 70 ремонтных предприятий, не входящих в состав холдинга «РЖД». Основными конкурентами компании являются АО «ВРК-2» и АО «ВРК-3», входящие в структуру холдинга «РЖД». Их совокупная доля на рынке составляет порядка 40 %.

В настоящее время доля вагоноремонтных заводов частного характера на ремонтном рынке в России составляет не более 1 % [9].

## **1.2 Исследование проблем управления затратами**

В финансово-хозяйственной деятельности предприятия существуют такие близкие понятия как затраты, издержки и расходы, которые все же имеют различные значения.

Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях.

1) Затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции за определенный период.

2) Объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат.

3) Определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают по основным функциям производства продукции и ее реализации в целом по предприятию или по производственным подразделениям предприятия.

В затраты на производство и реализацию продукции включаются предпроизводственные (единовременные, инвестиционные) затраты, производственные затраты, затраты непосредственно связанные с выполнением технологических операций, обслуживанием и эксплуатацией производственного оборудования и машин, управлением производством, а также управленческие и коммерческие затраты, связанные с общим административным управлением и сбытом продукции.

Расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию.

В отличие от затрат, расходы не могут быть в состоянии запасоёмкости, не могут относиться к активам предприятия. Они отражаются при расчете прибыли предприятия в отчете о прибылях и убытках. Если сравнивать понятия «затраты» и «расходы», то как правило первое из двух немного шире по содержанию [10].

Издержки же это денежное выражение производственных факторов, необходимых для осуществления предприятием своей производственной

деятельности. Издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. Соответственно, себестоимость – это сумма таких затрат, которые, в соответствии с принятыми в каждом конкретном случае принципами и стандартами составления финансовой отчетности, разрешено отнести на уменьшение финансового результата.

Любому предприятию для максимизации прибыли следует, в первую очередь, минимизировать затраты. Правильная, эффективная организация системы управления затратами на современном предприятии позволит не только снизить затраты компании, но и оперативно управлять издержками и прибылью организации, что, в конечном итоге, повысит эффективность ее деятельности [11].

Проблема управления затратами является одной из самых сложных и важных в рыночной экономике. На данном этапе, в условиях жестокой рыночной конкуренции во всех отраслях экономики управление себестоимостью становится одним из главных инструментов предприятия в конкурентной борьбе, поскольку целенаправленное управление затратами позволяет снижать цены на продукцию или услуги, что при прочих равных условиях дает возможность предприятию сохранить и укрепить свои позиции на рынке [13].

Необоснованный и неконтролируемый рост затрат является одной из наиболее актуальных проблем большинства российских предприятий. Важнейшей задачей, стоящей сегодня перед руководством предприятия, является эффективное управление производственными затратами. В настоящее время существуют отраслевые положения по учету затрат, учебники по планированию и анализу затрат. Однако основным препятствием на пути к использованию накопленного в этой области потенциала следует считать значительную трудоемкость расчетов себестоимости производства и, как следствие, низкую оперативность получения требуемых данных [20]. Это значительно ограничивает

возможности принятия быстрых и оптимальных решений в условиях высокой динамики цен при изменениях рыночной конъюнктуры.

При переходе к рыночным принципам хозяйствования российская экономика ставит основным критерием проблему конкурентоспособности продукции. Для того чтобы продукция была конкурентоспособной, она должна соответствовать высокому качеству, и при этом цена ее должна находиться на низком уровне. Это является важнейшим условием конкурентоспособности. Предприятия, чья политика ценообразования основывается на затратном подходе, не могут на должном уровне выдержать динамику рыночной конъюнктуры.

Предприятие, имеющее финансовую самостоятельность, составляет собственную финансовую стратегию, разрабатывает политику ценообразования, т. е. осуществляет все необходимые мероприятия для полного самофинансирования. Для предприятий любой формы собственности необходимо вести учет финансовым результатам, отражающим динамику расходов и доходов в течение определенного отрезка времени [18].

Управление затратами предприятия является областью управленческой деятельности, направленной на достижение высокой экономической результативности, за счет снижения уровня затрат и тем самым повышения уровня прибыльности предприятия.

Само понятие «управление затратами» предполагает применение механизмов, определенных рычагов, позволяющих обеспечить возможность правильного определения текущих фактических значений деятельности для последующего координирования всей деятельности предприятия.

Управление затратами включает в себя ряд механизмов:

- планирование и прогнозирование затрат;
- координацию и регулирование затрат;
- стимулирование и контроль над персоналом;
- учет, анализ и мониторинг затрат [12].

При анализе предмета, объекта и субъекта в системе управления затратами предприятия необходимо отметить, что предметом управления затратами предприятия являются - все затраты предприятия. К объекту относятся затраты организации, процесс их формирования и снижения, а субъектом выступает при этом управляющая система предприятия - руководители и специалисты организации и производственных подразделений.

К основным задачам управления затратами относятся:

- определение роли управления затратами, как одного из факторов повышения экономических результатов деятельности предприятия;
- определение основных методов управления затратами;
- выбор основных экономических и технических способов и средств измерения, учета и контроля затрат на предприятии;
- повышение эффективности деятельности предприятия;
- выявление затрат по основным функциям управления;
- проведение расчета затрат по отдельным структурным подразделениям и предприятию в целом;
- создание информационной базы по снижению издержек на производство;
- поиск резервов снижения затрат;
- определение методов нормирования затрат;
- проведение анализа затрат для целей, направленных на принятие управленческих решений по совершенствованию производственных процессов.

Одним из наиболее эффективных методов воздействия на процесс формирования затрат в ходе производства является управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров ответственности.

Целью системы управления по ЦО является наиболее эффективное управление различными звеньями предприятия. Это управление осуществляется на основании обобщенной информации о результатах



деятельности по каждому центру ответственности. Все отклонения, возникающие в результате анализа полученной информации по каждому центру ответственности, будут отнесены на конкретного руководителя.

Преимущество методики управления затратами по центрам ответственности заключается в том, что она позволяет получать исчерпывающую информацию о затратах по каждому центру ответственности. В ходе такого анализа выявляются слабые участки, где наиболее часто могут возникать отклонения. Анализ структуры постоянных и переменных затрат дает возможность оказывать влияние на величины переменных или постоянных затрат, что, в свою очередь, дает возможность укрепить финансовое положение предприятия и принять более результативные управленческие решения по разворачиванию деятельности и оптимизации процесса производства современных предприятий.

На предприятиях существует проблема, связанная непосредственно с многообразием различных видов расходов, поэтому требуется дополнительное изучение их классификационных особенностей для дальнейшего обобщения, с целью оптимизации постановки управленческого учета. Управленческий учет является одним из главных инструментов управления затратами и представляет собой самостоятельную систему сбора, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах деятельности, оперативного принятия на этой основе управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия [14].

Правильно поставленный управленческий учет позволяет получить информацию, необходимую для расстановки приоритетов в деятельности предприятия и планирования дальнейшей работы, предоставляет базу для оценки перспективности открывающихся возможностей и снабжает механизмами контроля за исполнением принятых решений [19].

Проблема, которая имеет место при формировании эффективной системы управления затратами, заключается непосредственно в сложности,

порой даже невозможности точного измерения состава затрат, что оказывает существенное влияние и на трудности осуществления учетных операций.

Еще одна не маловажная проблема, определяется неоднозначным влиянием затрат на финансовый результат экономического субъекта в целом, который выражается так называемой бухгалтерской прибылью (убытком). Именно от применяемой системы учета затрат зависит, в каком отчетном периоде та или иная затратная статья повлияет на величину бухгалтерской прибыли, то есть станет расходом [15].

Зарубежный опыт предприятий приводит к выводу, что практика хозяйствования строится на непрерывном анализе затрат, повседневной работе с издержками, которая проводится для их уменьшения, что способствует стабильности позиций на рынке [21]. В условиях жесткой конкуренции возникает необходимость создания механизма управления затратами. Для решения этой задачи настоятельно требуется поиск научных мероприятий и различных методов для целенаправленного воздействия на процесс формирования затрат в ходе производства. Однако в области оценки регулируемой ситуации и выбора корректирующего воздействия на управление и оптимизацию затрат нет однозначных мнений и решений при создании системы учета затрат в производственном процессе [12].

### **1.3 Анализ использования инструментов управленческого учета в системе управления затратами**

Управленческий учет – это комплексная система учета, планирования контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений [23].

Основной целью управленческого учета является обеспечение сбора и обработка информации (достоверной, полной и своевременной) для принятия

управленческих решений, направленных на достижение целей организации. К такой информации в первую очередь относятся данные о затратах, себестоимости продукции и отдельных ее видах, рентабельности, выпуске и результатах реализации продукции, работ и услуг [25].

К основным функциям управленческого учета в системе управления затратами на предприятии относятся следующие:

- регистрация затрат по видам и местам возникновения;
- классификация затрат;
- оценка затрат по видам деятельности, по реализуемым товарам;
- управление стоимостью;
- обеспечение экономического обоснования ценовой политики;
- определение оптимального объема деятельности, его структуры, технологии и т.д.;
- анализ затрат, исследование их структуры, динамики, установление причинно-следственных связей;
- подготовка информации для принятия управленческих решений.

Управленческий учет имеет место почти во всех типах организаций: в сфере производства и обслуживания, в общественном и частном секторах, в коммерческих и некоммерческих организациях. Детали могут быть разными, однако общая цель заключается в представлении полезной информации и общих принципах, связанных с вкладом управленческого учета в планирование, контроль и принятие решений, которые в значительной степени одинаковы независимо от типа организации [27].

Система управленческого учета осуществляет свои функции по трем уровням управления: стратегическому, тактическому и оперативному. Приоритетом управления на стратегическом уровне является обеспечение необходимыми финансовыми ресурсами наиболее значимых (в соответствии с установленными долгосрочными целями, миссией организации) проектов, мероприятий и операций, результатами которых могут быть значительные

изменения финансового состояния организации, резкое изменение структуры и величины всех хозяйственных средств и источников их образования.

В рамках стратегического управления финансами руководителям организации необходимо определить стратегические показатели финансово-хозяйственной деятельности для всей производственно-хозяйственной системы и контролировать исполнение главного плана и прогнозов через систему стратегических отчетов, которые содержат ряд ключевых финансовых показателей (стандартов или нормативов). Являются базовыми для оценки эффективности работы организации по достижению установленных стратегических благосостояния держателей акций (собственников) [17].

Под оперативным управлением финансами понимается комплексная система мероприятий по распределению и контролю финансовых ресурсов для обеспечения текущей деятельности краткосрочных и среднесрочных оперативного уровня является эффективное использование имеющихся в наличии финансовых ресурсов [26].

Проблема управления затратами относится к одной из наиболее сложных и важных в экономике. В современной экономической литературе уделяется достаточно внимания проблемам управления затратами и себестоимостью продукции, широко рассматриваются разнообразные методы управления затратами. Появляются новые методы управления себестоимостью продукции, целью которых является уже не минимизация затрат и определение их уровня, а скорее управление затратами и их оптимизация. Кроме того, многие методы позволяют не только определять уровень затрат, но и оценивать конкурентную позицию предприятия, его продукции, позволяют ориентироваться на требования рынка, своевременно реагировать на рыночные изменения [16, 29].

Следует отметить, что часть современных методов управления себестоимостью продукции, популярных за рубежом, пока не нашли своего применения на отечественных предприятиях, но обзор современной

экономической литературы свидетельствует, что интерес к ним у отечественных производителей возрастает. В то же время следует отметить, что научные исследования в этой области сконцентрированы преимущественно на учетном аспекте. Он имеет важное значение, поскольку обеспечивает функцию контроля. Не меньшее значение имеет реализация и других функций управления с учетом особенностей применительно к затратам [22].

К инструментам управленческого учета можно отнести методы калькулирования себестоимости продукции, а также методы контроля затрат [32]. В литературе, посвященной вопросам себестоимости продукции, выделяются следующие виды калькуляции себестоимости продукции:

1) Фактическая калькуляция – отчетная калькуляция, отражающая общую сумму фактически использованных затрат на производство и реализацию продукции.

2) Плановая калькуляция отражает планируемые затраты на изготовление продукции на плановый период.

3) Сметная (проектная) калькуляция разрабатывается на новую продукцию, впервые выпускаемую предприятием, которая требует разработки соответствующей нормативной базы.

4) Standard Costing – нормативное калькулирование. Отличительной чертой данного метода является условие жестко определенных норм и нормативов, которые в течение всей деятельности предприятия не изменяются или изменяются редко и на незначительную величину.

5) Absorbtion Costing (AC) – система распределения затрат по объектам затрат, которыми могут являться изделия, производственные процессы, оказание услуг, выполнение работ и т.п. Это наиболее широко распространенный подход к калькулированию, применяемый и в бухгалтерском учете. При его использовании затраты в процессе расчета себестоимости делят на прямые и косвенные. Выделяют два основных типа AC: заказная система и процессная система. Следует отметить, что в

большинстве случаев в практической деятельности организаций и предприятий используют гибридные (смешанные) системы, сочетающие элементы как попроцессного, так и позаказного методов управленческого учета затрат [33].

6) Метод прямых затрат Direct Costing – это метод калькуляции себестоимости продукции, при котором все затраты разделяются на постоянные и переменные, и только переменные затраты относятся на себестоимость продукции. Оставшуюся часть затрат в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т. е. учитывают при расчете прибыли и убытков за рассматриваемый период [34].

7) Бюджетирование. По мнению ряда авторов бюджетирование представляет собой метод распределения ресурсов, охарактеризованных в количественной форме, для достижения целей, также представленных количественно. Его также можно определить как процесс принятия решений, через который предприятие оценивает целесообразность притока и оттока активов [35]. Исследователи, занимающиеся вопросами процесса бюджетирования, отмечают, что технология бюджетирования предусматривает сопоставление плановых значений показателей деятельности на текущий момент с фактическими для принятия управленческих решений. В.Н. Дорман, Т.С. Близнюк выделяют следующие функции бюджета: планирование операций; координация различных видов деятельности, согласование интересов отдельных работников и групп; стимулирование руководителей в достижении целей своих центров ответственности; контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины; контроль выполнения работ центрами ответственности и оценка их руководителей; средство обучения менеджеров [36, 37].

8) Контроллинг, по мнению ряда авторов, выступает как система обеспечения выживаемости компании в краткосрочном плане, нацеленная на оптимизацию прибыли, в долгосрочном – на поддержание гармоничных отношений с окружающей средой. Это совокупность методов оперативного и

стратегического менеджмента, учета, планирования, анализа и контроля, на качественно новом этапе развития рынка, единая система, которая направлена на достижение стратегических целей фирмы. В.Г. Лебедев, Т.Д. Дроздова, В.П. Кустарев отмечают, что контроллинг основан на принципах директ-костинга, но как система управления затратами может включать в себя стандарт-костинг и другие аналогичные методы. Он не ограничивается контролем издержек и не только контролирует рентабельность выпуска и реализации продукции, но и обеспечивает достижение поставленной предприятием цели, как правило, получение максимальной прибыли [39].

9) Метод учета и калькулирования затрат по функциям (Activity Based Costing – ABC). Основной принцип ABC – технологии состоит в следующем: накладные издержки приписываются к продукту по мере их проявления в процессе реализации соответствующего бизнес-процесса, а не локализуются по видам продукции после завершения процесса производства или продаж [40].

При этом учет организуется в несколько этапов:

- разделение производственного процесса на составляющие функции;
- определение затрат по каждой из функций;
- определение носителей затрат по каждой функции;
- отнесение затрат на носители затрат, носителем затрат может выступать изделие (товар, услуга), заказ.

Исходя из сформировавшейся практики, необходимо отметить, что сегодня на пути внедрения на российских предприятиях методов управленческого учёта встал целый ряд проблем [38].

Во-первых, происходит переориентирование отечественной теории и накопленного опыта на решение новых задач, которые стоят перед управлением предприятием в условиях динамично меняющегося рынка.

Во-вторых, создаются новые, нетрадиционные системы получения информации о затратах, внедряются и адаптируются новые подходы к

калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

В-третьих, возникают определенные сложности при подборе специалистов и оценке их квалификации, так как на них лежит основная ответственность за постановку и внедрение управленческого учёта на предприятии (обучение персонала, конфликтность и сопротивление коллектива нововведениям, проблемы формирования команды и установления в ней сильных горизонтальных связей и т. д.) [42].

В-четвёртых, существуют сложности с созданием автоматизированной системы сбора и получения информации о продажах, затратах, выручке, доходе и т. д. Так как одной из главных задач управленческого учета является максимальное обеспечение информацией управленческого персонала, важным является содержание и доступность внутриорганизационной отчетности[43].

В-пятых, существует также проблема адаптации управленческого учета в организации, а именно слабая структурированность рассматриваемого учета. Существует несколько вариантов решения данной проблемы: во-первых, необходимо применить жесткие, четко установленные организационные структуры учета и анализа информации, во-вторых, необходимо ввести определенные ограничения и стандарты в сроках предоставления обработанной информации. В этом случае эффективные управленческие решения в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации [44].



### **3 Совершенствование системы управления затратами с использованием инструментов управленческого учета на предприятии**

#### **3.1 Использование инструментов управленческого учета в целях совершенствования системы управления затратами**

В нынешних реалиях перед коммерческими организациями на основной план выходит такая институциональная проблема как эффективное использование имеющихся ресурсов. Норма прибыли в течение последних лет имеет отрицательный тренд в сторону 10-15%. В подобной неблагоприятной конъюнктуре рынка все большую роль компании уделяют совершенствованию системы управления затратами.

Производственный процесс создания экономического блага естественно связан с трансформацией исходных ресурсов в это благо. Естественно, из существующих ресурсов возможно создать ограниченное количество блага.

Но для создания непосредственного блага в современной экономической теории применяются два вида издержек – трансформационные и транзакционные [53]. Трансформационные издержки связаны с непосредственным преобразованием ресурса в благо, а транзакционные обеспечивают данный процесс. Термин «издержки» носит более обширное значение и применяется в большей степени в фундаментальной экономической теории. Для создания же продукции используется определенный размер трансформационных издержек. Данный объем издержек обычно определяют, как «затраты». Следовательно, управление затратами позволяет управлять производственным процессом фирмы, а значит эффективно управляя затратами возможно эффективно управлять производственным процессом и деятельностью фирмы в целом.

В современном экономическом бэкграунде существует множество различных точек зрения на сущность категории «затраты» и «управление затратами». Четкого консенсуса к определению сущности этих категорий не

существует. Как в РСБУ, так и в российской среде управленческого учета понятия «затраты и расходы» носят разные значения, что было проиллюстрировано в начале работы, однако при переводе английских слов «expenses», «cost», «input» возникает существенная проблема. Эти слова интерпретируются как «затраты», хотя несут в себе другое значение, что усугубляет путаницу в терминологии.

Такое же недопонимание возникает при определении сущности понятия «управление затратами». Важной проблемой в сфере управления затратами является отсутствие единого подхода к толкованию термина «управление затратами». Существующие в управленческом учете точки зрения позволяют сформировать на основе синтеза составные элементы управления затратами: контролю, планированию, бюджетированию, стратегическому управлению и учету [55].

В данный момент предприятие находится в кризисном, убыточном состоянии, о чем свидетельствует бухгалтерская отчетность. Однако следует различать понимание бухгалтерского и управленческого учета. Бухгалтерский учет в первую очередь формируется для макросреды, в то время как управленческий учет нацелен сугубо на внутреннюю среду предприятия. Следовательно, грамотно построенный управленческий учет, объективно отражающий экономическую ситуацию на предприятии способствует эффективной работе предприятия.

Управление затратами как важнейший элемент управленческого учета существенно влияет на основные технико-экономические показатели фирмы по средству планирования, бюджетирования, учета и стратегического управления затратами [56]. На текущий момент на предприятии ведется управление затратами с помощью планирования затрат и выработки нормативов по традиционной системе учета затрат, оставшейся в наследство от плановой экономики. Не смотря на очевидные недостатки данного метода для вагоноремонтного предприятия, руководство компании собирает затраты в смете за определенный период представлены в приложении Г.

Ряд авторов рекомендуют использование других методов учета и управления затратами, а также их комбинации, в частности для предприятий с существенной разницей оказываемых услуг, а также прерывном процессе производства рекомендуется использовать позаказный метод калькулирования затрат (Job-in-Order costing) [57]. Такой метод калькулирования затрат успешно используется компаниями Robinson, Western Pulp and Paper, а также многими другими компаниями.

В противовес введения позаказного метода калькулирования как одного из видов Absorbtion-cost можно рассматривать систему неполной себестоимости Direct-cost.

Безусловно директ-костинг зарекомендовал себя как успешный метод учета и калькулирования затрат для промышленных предприятий. Он легко поддается анализу, при подобном учете легко выявить рентабельности различных продуктов, а также нет необходимости в распределении постоянных косвенных затрат [58]. Маржинальный анализ предлагает множество инструментов на базе системы директ-кост. Однако его эффективность и возможность его применения ограничена следующими условиями:

- Затраты необходимо разделить на постоянные и переменные. Для многих предприятий без налаженной статистики прошлых производственных периодов будет достаточно сложно или просто невозможно провести корреляционно-регрессионный анализ, для объективности которого нужна большая репрезентативная выборка (более 12 периодов) [59]. Редко какое предприятие хранит подробную информацию по затратам более чем на 12 лет, следовательно, невозможно применить регрессионный анализ с достаточной точностью. Использование только причинно-следственной связи же не всегда в условиях промышленных предприятий достаточно точно позволяет выявить постоянные и переменные затраты;

- Доля постоянных косвенных расходов не зависит от самих объектов калькуляции, то есть слабо связано с производственным процессом,

например, достаточно высокая доля коммерческих или управленческих расходов, либо достаточно низкая.

Для ООО «СВРЗ» данные предпосылки не выполняются, следовательно, применение директ-кост методов неэффективно.

Таким образом позаказный метод калькулирования более подходит к специфике ООО «СВРЗ».

Использование данного метода предусматривает условный алгоритм:

1) Определение объекта калькулирования – применимо к ООО «СВРЗ» объектом калькулирования будут выступать различные заказы на ремонт вагонов.

2) Определение суммы прямых затрат – ООО «СВРЗ» необходимо соотносить прямые производственные затраты соответственно по каждому заказу отдельно.

3) Необходимо выбрать базу распределения косвенных затрат – к косвенным затратам относятся те затраты, которые невозможно или нецелесообразно соотносить на определенный заказ, однако применимо к ООО «СВРЗ» для распределения косвенных затрат будет применяться Activity Based Costing методика управления затратами, которая позволит частично соотнести косвенные затраты на определенный заказ.

Объектами калькулирования на предприятии выступают заказы, основные заказчики ремонта:

- Красноярский алюминиевый завод
- Братский алюминиевый завод
- Саяногорский алюминиевый завод
- Новокузнецкий алюминиевый завод
- Иркутский алюминиевый завод (Шелехов)
- Прочие заказчики

Как было указано выше, позаказный метод подразумевает распределение косвенных статей расходов непосредственно на объекты калькуляции (в нашем случае заказы). Одним из наиболее актуальных

методик распределения косвенных статей является ABC-методика.

Главное отличие ABC-методики от традиционного метода распределения косвенных затрат состоит в том, что методика ABC не приемлет принцип прямого соответствия косвенных и прямых затрат, базой распределения же служат виды деятельности или процессы, таким образом предлагается функциональный тип распределения. ABC-метод на практике часто именуют функциональным (пооперационным) учетом косвенных затрат.

Особенностью метода ABC является то, что в каждом конкретном случае для распределения накладных затрат используются другие показатели (базы распределения), отличные от объема производства. ABC-подход определяет виды деятельности (процессы, операции), которые вызывают возникновение затрат, и исследует основные носители затрат для этих видов деятельности [60].

Cost-driver (драйвер, носитель затрат) – фактор, который объективно или приближенно к объективности показывает по какой причине ресурсы используются в производственном процессе, а равно, по какой причине данный вид деятельности приводит к возникновению затрат [61]. Для отдельных предприятий определяется различные виды драйверов затрат. Например, для предприятий, занимающихся обработкой информации драйвером является количество заказов на обработку информации.

Носитель затрат (cost driver) - это некий фактор, который наилучшим образом показывает, почему ресурсы потребляются в процессе определенного вида деятельности и, следовательно, почему данный вид деятельности приводит к затратам. Для каждого вида деятельности устанавливается определенный вид драйвера затрат. Это и есть носитель затрат, который приводит к их возникновению. Объективному выбору носителей затрат необходимо уделять большое внимание, потому как от этого зависит успешность применения, объективность оценки распределения косвенных затрат [62].

После определения объектов калькуляции и выявления драйверов затрат, драйверы затрат используются для распределения затрат на объекты калькуляции.

Применение ABC-системы эффективно в следующих ситуациях:

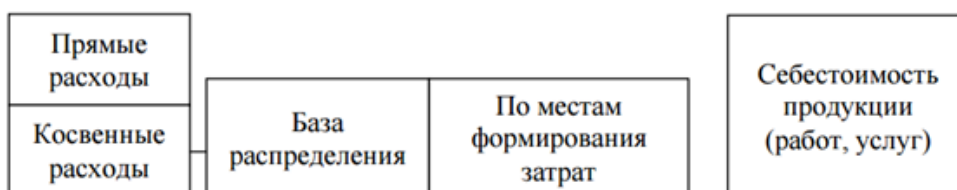
- Большая или специфическая номенклатура продукции;
- Значительная номенклатура косвенных статей затрат;
- Косвенные затраты преимущественно носят постоянный, либо условно-постоянный характер (не изменяются при изменении объема производства и не имеют причинно-следственной связи с изменением объема производства) [65].

Теоретическая основа метода ABC заключается в наблюдении, что у организации в распоряжении находится определенный объем ресурсов, используемых в производственном процессе и позволяющих осуществлять производственные функции. Все виды ресурсов создают затраты, которые соотносятся на определенные функции, виды деятельности. Косвенные затраты Носителем затрат может выступать изделие (товар, услуга), конкретный клиент, заказ. Носитель затрат включает, соответственно, приходящуюся на него долю затрат каждого центра по всем производственным операциям. Отсюда следует, что такое распределение основано на причинно-следственной связи затрат с обуславливающими их факторами.

Главным и неоспоримым преимуществом учета и калькулирования затрат методом ABC является объективность распределения затрат, а, следовательно, и исчисление себестоимости продукции. Это преимущество помогает также обосновывать решения в области ценообразования и других сторон управленческого учета, таких как стратегическое планирование, производственный менеджмент и т.д. Преимущество складывается из основы на специфике технологического процесса и цепочки бизнес-процессов каждого отдельного предприятия. Реорганизация распределения косвенных затрат опосредованно через другие стороны управленческого учета

(ценообразования) делает фирму более конкурентоспособной [67]. На рисунке 11 изображены различия между традиционной системой калькулирования и калькулированием по ABC-методике.

Калькулирование по традиционной системе:



Калькулирование по ABC-методу:

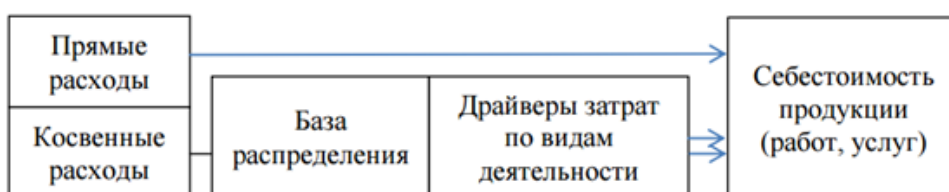


Рисунок 11 - Схема различия традиционной системы и ABC-методики

Себестоимость отдельного заказа состоит из стоимости прямых затрат на заказ и доли косвенных затрат, соотносимых на данный заказ. Доля косвенных затрат же рассчитывается как:

$$ЗАТР_{\text{косв}_i} = \frac{D_i}{\sum D_i} \quad (1)$$

где  $ЗАТР_{\text{косв}_i}$  – доля косвенных затрат от общей суммы, соотносимая на  $i$ -тый заказ;

$D_i$  – значение драйвера затрат для статьи косвенных расходов заказа  $i$ ;

$\sum D_i$  – суммарное значение носителя затрат для всех заказов данной статьи.

Таким образом ABC-метод подходит лучше традиционного по той причине, что более объективен для серийных или единичных производств, в то время как традиционный лучше для массовых и однородных [69]. Эффективность же применение ABC-методики обеспечивается тем, что

предприятие подходит под все вышеперечисленные ситуации, при которых ABC эффективен.

Для применения ABC-метода необходимо определить драйверы (носители) косвенных затрат.

Драйверы представлены в таблице 16.

Таблица 16 – Драйверы для распределения косвенных затрат

Драйвер	Статья косвенных затрат
ФОТ производственных рабочих	На оборудование здания
	Инструменты и хоз. принадлежности
	Спецодежда
	ГСМ на оборудование
	Канц. Товары
Эффективный фонд рабочего времени вспомогательных рабочих	Вспомогательные рабочие:
Время обслуживания заказа РСС	Налоги
	Страхование
	Командировочные
	Подготовка кадров
	Юридические услуги
	Аудит
	Лицензирование
	Информационные услуги
	Расходы по охране труда
	Расходы по экологическим проблемам
	РСС заводоуправление
	РСС производственные
Площадь производственного помещения	Амортизационные отчисления
Эффективный фонд времени работы оборудования	Аренда ОС
Время обслуживающих работ подрядчиков	Прочие затраты



Естественно, выявленные драйверы для распределения затрат нуждаются в периодическом мониторинге. Друри, Сатар, Хонгрен, отмечают, что сроки мониторинга драйверов для каждого предприятия должны совпадать с завершением производственного цикла. Однако очевидно, что при прерывном параллельном процессе производства невозможно определить, где завершается все производственные циклы одновременно [68]. Для решения такой проблемы Вахрушева и Сатар, предлагают проводить мониторинг драйверов раз в месяц или квартал. Учитывая возможности к мониторингу рассматриваемого предприятия, проводить мониторинг и обновление значений драйверов необходимо раз в квартал.

Для этого необходимо создать внутри организации дополнительные отделы – Центры ответственности.

Центр ответственности – организационная ячейка предприятия, отвечающая за определенную статью затрат или объект калькуляции, однако может и использоваться косвенно влияя на статьи затрат или объекты калькуляции [66]. Друри более широко рассматривает понятие центров ответственности, а также рекомендует их для тех предприятий, где применяется методика ABC. В данном случае центры ответственности берут на себя обязанности мониторинга драйверов на каждый период, а, следовательно, от их функционирования зависит объективное распределение косвенных затрат. Таким образом для уточнения драйверов затрат необходимо создать центры ответственности внутри предприятия [70].

Таким образом проиллюстрировать предложенные мероприятия можно в следующей схеме, изображенной на рисунке 12.

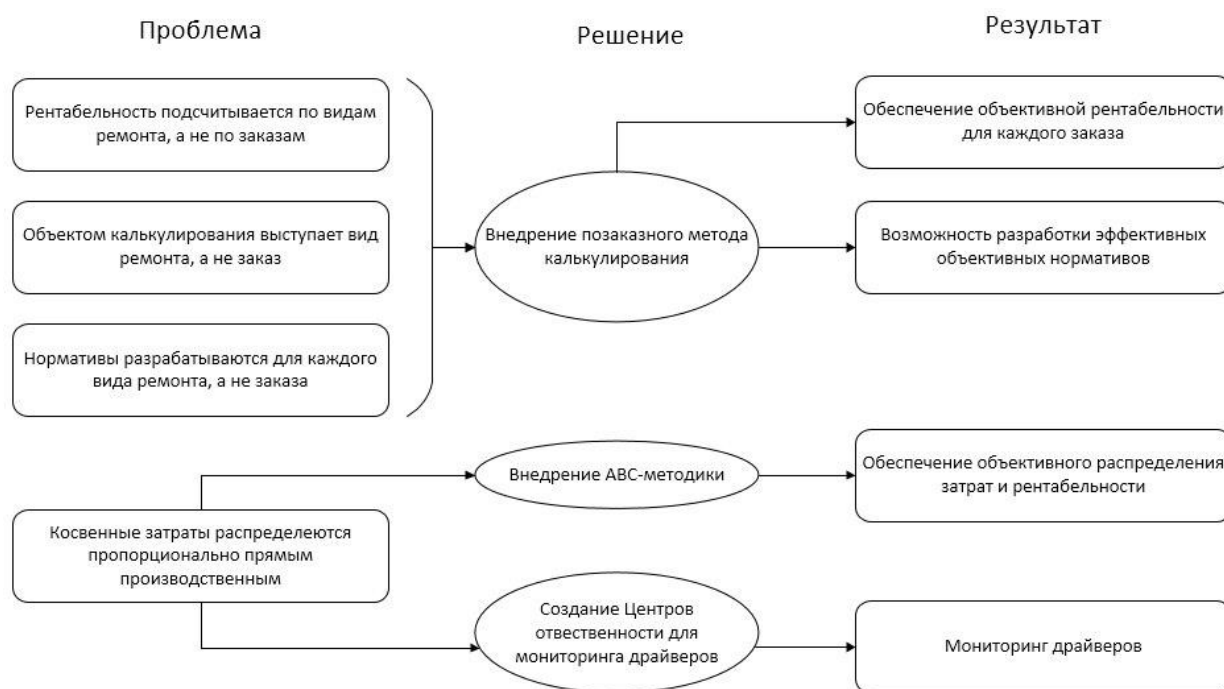


Рисунок 12 – Результат от внедрения предложенных мероприятий

В данном разделе были разработаны мероприятия, которые необходимо выполнить для обеспечения эффективного управления затратами на предприятии.

### 3.2 Оценка эффективности мероприятий по совершенствованию системы управления затратами ООО «СВРЗ»

В предыдущем разделе были выделены мероприятия, необходимые для совершенствования системы управления затратами на предприятии.

Последовательность действий представлена в рисунке 13.

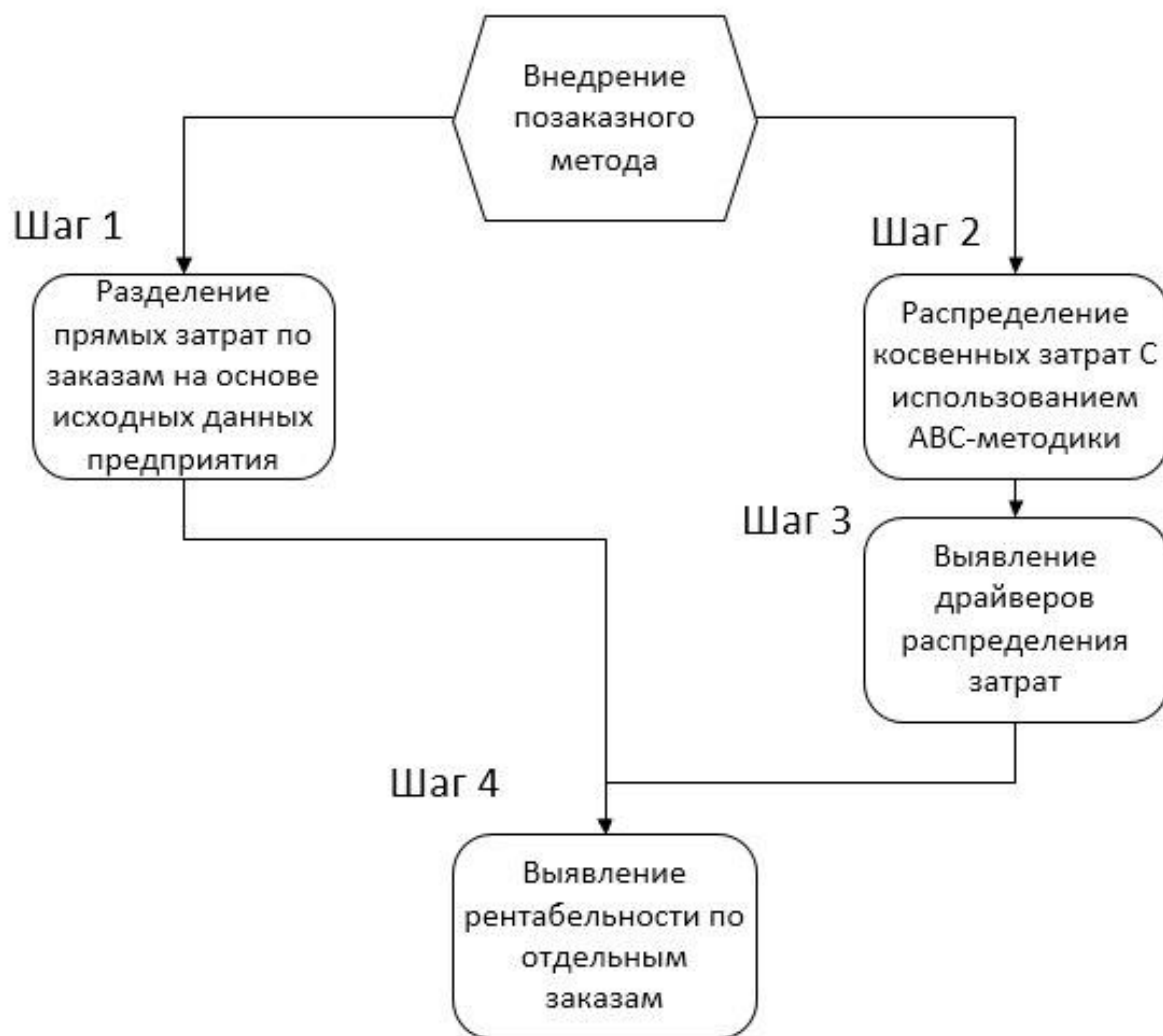


Рисунок 13 - Последовательность выполнения мероприятий

Первый шаг – распределение прямых затрат, основой для соотнесения прямых затрат на заказы будут исходные данные полученные на предприятии. Вычисления представлены в таблице 17.

Таблица 17- Распределение прямых затрат при позаказном методе для ООО «СВРЗ», 2016 г., тыс. руб.

Статьи затрат	2016						Факт
	КРАЗ	БРАЗ	САЗ	ИРКАЗ	НКАЗ	Прочие заказчики	
Прямые производственные затраты							
Основные материалы							
На ремонт вагонов	3033,91	2043,61	1796,01	2291,21	1177,11	1672,31	12014,14
На замену узлов	14638,81	9934,91	8759,01	11110,91	5819,11	8171,01	58433,74
На замену аппаратов поглощающих	1028,71	680,11	593,01	767,31	375,11	549,41	3993,64
На замену аппаратов эластомерных	3803,21	2566,81	2257,61	2875,91	1484,91	2103,11	15091,54
Прочие работы на вагоны	161,71	90,51	72,71	108,31	28,31	63,81	525,34
На услуги ЛНМК	4,2	2,8	2,5	3,2	1,7	2,3	16,7
Кислород	20	13,6	12	15,2	8	11,2	80
Пропан	80,2	54,5	48,1	60,9	32,1	44,9	320,7
ГСМ на производство	125,8	85,6	75,5	95,6	50,3	70,5	503,3
ФОТ основные рабочие	4210,11	2843,51	2501,81	3185,11	1647,61	2331,01	16719,14
Социальные отчисления	1493,31	996,01	871,71	1120,41	560,91	809,61	5851,94
Цеховая себестоимость	28599,95	19311,95	16989,95	21634,05	11185,15	15829,15	113550,2

Второй шаг подразумевает внедрение ABC-методики, следовательно, необходимо выявить драйверы для групп статей косвенных затрат, либо отдельных статей.

Драйвером затрат для первой группы статей выбран фонд оплаты труда производственных рабочих исходя из того, что присутствует четкая причинно-следственная связь: большая часть данных статей затрат уходит именно на них; спецодежда, ГСМ, инструменты используются в основном производственными рабочими, а не вспомогательными (т.к. вспомогательные рабочие составляют меньшую долю в списочной численности).

Драйвером для второй группы выбран эффективный фонд рабочего времени вспомогательных рабочих по той причине, что четко прослеживается расход времени обслуживания на отдельные виды заказов, следовательно, увеличиваются затраты на них. Кроме того, сбор исходной информации достаточно прост, при условии, что на предприятии ведется режим нормирования времени, в нашем случае на предприятии присутствуют табельщик и инженер-нормировщик, которые рассчитывают норму времени на каждый заказ, простои, а также составляют баланс трудового времени дня. Для вычисления ставки распределения необходимо вычислить эффективный фонд рабочего времени. Данные по расчету представлены в таблице 18.

Таблица 18 – Расчет эффективного фонда рабочего времени

Показатели	Прерывная рабочая неделя, 8-часовая смена
Календарный фонд, дн.	365
Выходные и нерабочие дни по графику сменности, дн.	118,3
Номинальный фонд рабочего времени Тн, дн.	246,7
Невыходы по причинам, в т.ч.:	37
отпуск очередной	34
Болезни	3
Эффективный фонд Тэф дн.	209,7
Эффективный фонд Тэф, ч.	1677,6

Теперь зная эффективный фонд рабочего времени вспомогательных рабочих, возможно рассчитать значения драйверов для каждого заказа. Расчет значений драйвера для вспомогательных рабочих представлен в таблице 19.

Таблица 19 – Значения драйвера для вспомогательных рабочих

Профессии	Спис. числ.	Заказ						Тэф, ч
		КРАЗ	БРАЗ	САЗ	ИРКАЗ	НКАЗ	Сторонние заказчики	
1. Слесарь-ремонтник	3	1260	1814,4	504	655,2	504	302,4	5040
2. Электромонтер	4	672	1680	2419,2	403,2	873,6	672	6720
3. Стропальщик	2	33,6	1344	1243,2	672	33,6	33,6	3360
4. Машинист крана	1	184,8	252	218,4	201,6	352,8	470,4	1680
5. Оператор котельной	1	285,6	201,6	352,8	504	201,6	134,4	1680
6. Термист	1	100,8	201,6	285,6	218,4	604,8	268,8	1680
7. Вальцовщик	1	134,4	50,4	16,8	1209,6	134,4	134,4	1680
8. Контролер измерительных приборов	1	268,8	268,8	285,6	285,6	285,6	285,6	1680
Итого	14	2940	5812,8	5325,6	4149,6	2990,4	2301,6	23520

Драйвером для третьей группы выбран время обслуживания заказов руководителями, специалистами и служащими. Благодаря налаженной системе контроля времени, у предприятия имеется возможность рассчитать баланс рабочего времени для некоторых работающих из состава РСС, но для некоторого этого деления не представляется рабочим, поэтому затраты времени делятся в равной степени между всеми заказами. Расчет значений драйвера для РСС представлен в таблице 20.

Таблица 20 – Значения драйвера для РСС

Профессии	Списоч. Числ..	Заказ						Тэф, ч.
		КРАЗ	БРАЗ	САЗ	ИРЗ	НКАЗ	Сторонние заказчики	
1. Генеральный директор, зам. ген директора	2	560	560	560	560	560	560	3360
2. Экономист	3	1058,4	1512	856,8	604	604,8	403	5040
3. Инженер-дефектолог	1	50,4	1209,6	16,8	33	168	201	1680
4. Табельщик	1	302,4	201,6	268,8	369	268,8	268	1680
5. Инженер-нормировщик	4	1120	1120	1120	1120	1120	1120	6720
6. Инженер	3	840	840	840	840	840	840	5040
7. Инженер по охране труда	1	470,4	218,4	235,2	168	386,4	201	1680
Итого	15	4401,6	5661,6	3897,6	3696	3948	3595	25200

Драйвером для четвертой группы затрат принята площадь производственных помещений, как отмечает Хорнгрен и Друри для машиностроительных компаний это наиболее оптимальный драйвер распределение амортизационных начислений, а машиностроительные компании в свою очередь близки к специфике формирования заказа в ООО «СВРЗ». Расчет значений драйвера для производственных площадей представлен в таблице 21.

Таблица 21 – Значения драйвера для производственных площадей

Цех и участки	Заказ						Площадь, м <sup>2</sup>
	КРАЗ	БРАЗ	САЗ	ИРКАЗ	НКАЗ	Сторонние заказчики	
Производственный	630,0	1260	1785	1365,0	3780	1680,0	10500
Вспомогательный (ЛНМК)	105,0	48,8	52,5	37,5	86,3	45,0	375
Механический	27,0	53,4	48,9	38,1	27,5	21,1	216
Кузнечный	1,8	72,0	66,6	36,0	1,8	1,8	180
Отделение ремонта	60,5	86,4	49,0	34,6	34,6	23,0	288
Автоконтрольный участок	54,0	77,8	21,6	28,1	21,6	13,0	216
Электроучасток	17,3	28,8	21,6	21,6	24,5	30,2	144
Малярный отдел	11,5	21,6	28,8	32,6	2,9	46,1	144
Итого	907,1	1648	2074	1593,5	3979	1860,3	12063

Драйвером для пятой группы затрат принят эффективный фонд времени работы оборудования, обосновано это тем, что основная доля аренды основных средств приходится на аренду оборудования, следовательно, чем дольше работает оборудование, тем больше затрат оно создает. Расчет значений драйвера эффективного фонда рабочего времени оборудования представлен в таблице 22.

Таблица 22 – Значения драйвера эффективного фонда рабочего времени оборудования

Цех и участок	Заказ						Тэф оборуд ования
	КРАЗ	БРАЗ	САЗ	ИРКАЗ	НКАЗ	Сторонние заказчики	
Производственный	6257,1	4254,9	3754,3	4755,4	2502	3504,0	25028,6
Вспомогательный (ЛНМК)	1042,9	2061,9	1889,1	1471,9	1060	816,4	8342,9
Механический	1457,2	1874,4	1290,4	1223,6	1307	1190,2	8342,9
Кузнечный	1564,3	2252,6	625,7	813,4	625	375,4	6257,1
Отделение ремонта	250,3	625,7	125,1	584,0	250	250,3	2085,7
Автоконтрольный участок	333,7	709,1	1293,1	959,4	458	417,1	4171,4
Электроучасток	834,3	876,0	750,9	667,4	542	500,6	4171,4
Малярный отдел	458,9	375,4	375,4	208,6	333	333,7	2085,7
Итого	12198,6	13030,0	10104,0	10683,8	7081	7387,8	60485,7

Драйвером для последней группы затрат выбран время обслуживающих работ подрядчиков. Согласно учетной политике предприятие калькулирует в прочих затратах услуги промышленного характера по обслуживанию и ремонту различных видов оборудования, созданию специальных запчастей на заказ, транспортировку, хранение и т.д., следовательно, время обслуживание создает затраты на эти услуги. Расчет значения драйвера времени обслуживающих работ подрядчиков представлен в таблице 23.



Таблица 23 – Значения драйвера времени обслуживающих работ подрядчиков.

Подрядчик	Заказ						Время обслуживания, дн.
	КРАЗ	БРАЗ	САЗ	ИРКАЗ	НКАЗ	Сторонние заказчики	
Предприятия дивизиона	28	36	14	25	14	4	121
Предприятия компании	14	26	10	2	12	0	64
Сторонние организации	12	15	12	7	2	2	50
Итого	54	77	36	34	28	6	235

Сведем все полученные данные по драйверам в единую таблицу коэффициентов распределения косвенных затрат. Коэффициенты драйверов затрат представлены в таблице 24.

Таблица 24 – Коэффициенты драйверов затрат

База распределения	Ставки распределения					
	КРАЗ	БРАЗ	САЗ	ИРКАЗ	НКАЗ	Сторонние заказчики
ФОТ производственных рабочих	0,25	0,17	0,15	0,19	0,1	0,14
Эффективный фонд рабочего времени вспомогательных рабочих	0,13	0,25	0,23	0,18	0,13	0,10
Время обслуживания заказа РСС	0,17	0,22	0,15	0,15	0,16	0,14
Площадь производственного помещения	0,075	0,137	0,172	0,13	0,33	0,154
Эффективный фонд времени работы оборудования	0,20	0,22	0,17	0,18	0,12	0,12
Время обслуживающих работ подрядчиков	0,23	0,327	0,153	0,14	0,12	0,026

Рассчитав все коэффициенты драйверов затрат, следует распределить косвенные затраты на заказы ООО «СВРЗ». Распределение косвенных затрат при позаказном методе с применением АВС методики, для ООО «СВРЗ» представлено в таблице 25.

Таблица 25 – Распределение косвенных затрат при позаказном методе для ООО «СВРЗ», 2016 г., тыс. руб.

Косвенные затраты							
Статья затрат	КРАЗ	БРАЗ	САЗ	ИРАЗ	НКАЗ	Прочие заказы	Факт
На оборудование здания	189,09	127,71	112,36	143,05	74,00	104,69	750,9
Инструменты и хоз. принадлежности	349,39	235,98	207,62	264,33	136,73	193,45	1387,5
Спецодежда	1045,76	706,31	621,43	791,16	409,25	579,00	4152,9
ГСМ на оборудование	12,69	8,57	7,54	9,60	4,97	7,03	50,4
Канц. Товары	14,2	9,6	8,5	10,8	5,7	7,9	56,7
Вспомогательные рабочие:	932,4	1843,5	1689	1316	948,4	729,9	7459,2
РСС заводоуправление	1032,0	1327,5	913,9	866,6	925,7	843,0	5908,7
РСС производственные	746,4	960,0	660,9	626,7	669,4	609,6	4273,1
Социальные отчисления	921,7	1404,5	1109	955,2	864,8	742,1	5997,9
Амортизационные отчисления	101,0	184,5	231,7	177,8	444,5	207,4	1346,8
Аренда ОС	1982,3	2117,3	1641	1736	1150	1200	9828,8
Налоги	7,1	9,2	6,3	6,0	6,4	5,8	40,7
Страхование	452,2	581,7	400,4	379,7	405,6	369,4	2589,0
Командировочные	134,4	172,9	119,0	112,9	120,6	109,8	769,6
Подготовка кадров	41,7	53,7	36,9	35,0	37,4	34,1	238,9
Лицензирование	14,9	19,2	13,2	12,5	13,4	12,2	85,3
Информационные услуги	146,8	188,8	130,0	123,3	131,7	119,9	840,6
Расходы по охране труда	479,2	616,4	424,3	402,4	429,8	391,4	2743,5
Расходы по экологическим проблемам	10,2	13,1	9,0	8,5	9,1	8,3	58,2
Прочие затраты	1744,9	2480,8	1160	1100	902,8	197,2	7586,5
<b>Косвенные затраты</b>	<b>10346,8</b>	<b>13060</b>	<b>9506,6</b>	<b>9074,4</b>	<b>7700,1</b>	<b>6476,3</b>	<b>56164,9</b>

Выполнив распределение затрат с методом АВС, предприятию необходимо обеспечить своевременный мониторинг драйверов. Как было указано выше, для выполнения данной задачи следует создать центры ответственности внутри предприятия. Центры ответственности для мониторинга драйверов затрат отражены в таблице 26.

Таблица 26 – Центры ответственности по драйверам затрат

Драйвер	Центр ответственности	Руководитель
ФОТ производственных рабочих	Бухгалтерия	Бухгалтер по фонду оплаты труда
Эффективный фонд рабочего времени вспомогательных рабочих	Отдел нормирования труда	Табельщик
Время обслуживания заказа РСС		
Эффективный фонд времени работы оборудования	Отдел производства ремонта экипажной части вагонов	Главный инженер-технолог
Площадь производственного помещения		
Время обслуживающих работ подрядчиков	Коммерческий отдел	Специалист по расчетам с контрагентами

Бухгалтерия хорошо подходит в качестве Центра ответственности для расчета драйвера ФОТ производственных рабочих, т.к. непосредственно работает с данными по оплате труда, следовательно, нет необходимости в горизонтальном взаимодействии с другими отделами, что усложнило бы процесс мониторинга драйвера;

Отдел нормирования труда в данный момент отсутствует в организационной структуре предприятия, однако баланс рабочего времени ведется специалистами-табельщиками. Горизонтальная интеграция начальников производства и специалистов-табельщиков позволит достаточно точно рассчитывать эффективные фонды рабочего времени как для РСС, так и для вспомогательных рабочих;

Отдел производства ремонта экипажной части вагонов взаимодействует во всех существующих цехах на предприятии, следовательно, имеет информацию и не нуждается в горизонтальном взаимодействии с другими отделами;

Коммерческий отдел заключает договоры по заказу услуг производственного характера, соответственно, имеет информацию о сроках проведения мероприятий, указанных в договорах, и также, как и предыдущие ЦО не нуждается в горизонтальном взаимодействии.

Таким образом почти все Центры ответственности не имеют потребности в горизонтальном взаимодействии, следовательно, скорость и точно мониторинга будут на высоком уровне. Также присутствует информационная база для расчета всех драйверов, следовательно, не требуется никакой дополнительной системы учета, что было бы чревато дополнительными затратами.

Теперь имея распределенные косвенные затраты и соотнесенные по заказам прямые затраты, а также разработанные Центры ответственности, возможно составить полную позаказную калькуляцию и высчитать рентабельность для каждого заказа. Полная позаказная калькуляция представлена в таблице 27.

Таблица 27 – Полная позаказная калькуляция для ООО «СВРЗ», 2016 г., тыс. руб.

Статьи затрат	2016						Факт
	Заказ КРАЗ	Заказ БРАЗ	Заказ САЗ	Заказ ИРКАЗ	НКАЗ	Прочие заказчики	
Прямые производственные затраты							
На ремонт вагонов	3033,91	2043,61	1796,01	2291,21	1177,11	1672,31	12014,14
На замену узлов	14638,81	9934,91	8759,01	11110,91	5819,11	8171,01	58433,74
На замену аппаратов поглощающих	1028,71	680,11	593,01	767,31	375,11	549,41	3993,64
На замену аппаратов эластомерных	3803,21	2566,81	2257,61	2875,91	1484,91	2103,11	15091,54
Прочие работы на вагоны	161,71	90,51	72,71	108,31	28,31	63,81	525,34
На услуги ЛНМК	4,20	2,80	2,50	3,20	1,70	2,30	16,70
Кислород	20,00	13,60	12,00	15,20	8,00	11,20	80,00
Пропан	80,20	54,50	48,10	60,90	32,10	44,90	320,70
ГСМ на производство	125,80	85,60	75,50	95,60	50,30	70,50	503,30
ФОТ основные рабочие	4210,11	2843,51	2501,81	3185,11	1647,61	2331,01	16719,14
Социальные отчисления	1493,31	996,01	871,71	1120,41	560,91	809,61	5851,94
Цеховая себестоимость	28599,95	19311,95	16989,95	21634,05	11185,15	15829,15	113550,20
Косвенные затраты							
На оборудование здания	189,09	127,71	112,36	143,05	74,00	104,69	750,9
Инструменты и хоз. принадлежности	349,39	235,98	207,62	264,33	136,73	193,45	1387,5
Спецодежда	1045,76	706,31	621,43	791,16	409,25	579,00	4152,9
ГСМ на оборудование	12,69	8,57	7,54	9,60	4,97	7,03	50,4
Канц. Товары	14,2	9,6	8,5	10,8	5,7	7,9	56,7
Вспомогательные рабочие:	932,4	1843,5	1689,0	1316,0	948,4	729,9	7459,2
РСС заводууправление	1032,0	1327,5	913,9	866,6	925,7	843,0	5908,7
РСС производственные	746,4	960,0	660,9	626,7	669,4	609,6	4273,1
Социальные отчисления	921,7	1404,5	1109,7	955,2	864,8	742,1	5997,9
Амортизационные отчисления	101,0	184,5	231,7	177,8	444,5	207,4	1346,8
Аренда ОС	1982,3	2117,3	1641,9	1736,1	1150,7	1200,5	9828,8

## Окончание таблицы 27

Налоги	7,1	9,2	6,3	6,0	6,4	5,8	40,7
Страхование	452,2	581,7	400,4	379,7	405,6	369,4	2589,0
Командировочные	134,4	172,9	119,0	112,9	120,6	109,8	769,6
Подготовка кадров	41,7	53,7	36,9	35,0	37,4	34,1	238,9
Лицензирование	14,9	19,2	13,2	12,5	13,4	12,2	85,3
Информационные услуги	146,8	188,8	130,0	123,3	131,7	119,9	840,6
Расходы по охране труда	479,2	616,4	424,3	402,4	429,8	391,4	2743,5
Расходы по экологическим проблемам	10,2	13,1	9,0	8,5	9,1	8,3	58,2
Прочие затраты	1744,9	2480,8	1160,7	1100,0	902,8	197,2	7586,5
<b>Косвенные затраты</b>	10346,8	13060,8	9506,6	9074,4	7700,1	6476,3	56164,9
<b>Производственная себестоимость</b>	38946,75	32372,75	26496,55	30708,45	18885,25	22305,45	169715
<b>Выручка</b>	40151	24087	25433	24751	18223	22982	155627,0
<b>Валовая прибыль (убыток) по калькуляции</b>	1204,25	-8285,75	-1063,55	-5957,45	-662,25	676,55	(14088)
<b>Валовая прибыль (убыток)</b>	(1026)						
<b>Рентабельность по валовой прибыли</b>	3%	-34%	-4%	-24%	-4%	3%	-9%
Полная себестоимость	156653						
Управленческие расходы	(13062)						
<b>Прибыль (убыток) от продаж</b>	(14088)						
Прочие доходы	691						
Прочие расходы	(1443)						
Проценты к уплате	(3632)						
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	(18472)						
Изменение налоговых активов	3500						
<b>Чистая прибыль (убыток)</b>	(14972)						
<b>Рентабельность по чистой прибыли</b>	-10%						

Анализируя данные таблицы можно выявить:

- Заказы Красноярского алюминиевого завода приносят прибыль (рентабельность 3%);
- Заказы Братского алюминиевого завода и Иркутского алюминиевого завода приносят достаточно большой убыток, что свидетельствует о проблемах по производственному процессу либо по сбытовому;
- Заказы по Саяногорскому алюминиевому заводу и Новокузнецкому алюминиевому заводу приносят небольшие убытки;
- Заказы от прочих организаций вне дивизиона ОК РУСАЛ приносят хороший процент рентабельности (3%).

Таким образом заказы делятся на условные группы: заказы с минимальной прибылью, заказы с минимальным убытком, заказы с существенным убытком.

В краткосрочном периоде не стоит изменять устоявшуюся технологическую цепочку для прибыльных заказов (КРАЗ и прочие организации), вмешательство в данный технологический процесс чревато возможным его нарушением. Хрупкое равновесие рентабельности не имеет смысла увеличивать в краткосрочном периоде. В долгосрочном же периоде необходим выявление и последующий мониторинг основных факторов, влияющих на рентабельность данных заказов.

Заказы БРАЗ и ИРКАЗ приносят существенные убытки компании. Здесь необходим срочный детальный анализ причин, приносящих убыток. Первичными причинами могут быть:

- Неоптимизированная производственная цепочка, в следствии этого возникают проблемы с рациональным использованием материальных ресурсов предприятия, данная проблема затрагивает внутреннюю среду предприятия, а также микросреду предприятия (поставщиков материальных ресурсов, а также других контрагентов).

– Малый объем выручки, возникающий из-за некорректной политики ценообразования. Со стороны предприятия, данные заказы являются сугубо убыточными, однако т.к. и БРАЗ, и ИРКАЗ, и СВРЗ находятся внутри одного дивизиона компании ОК РУСАЛ, необходимо рассматривать их в совокупности. Это значит, что убыток в нашей отчетности, возможно отражается прибылью в отчетности ИРКАЗ и БРАЗ.

В зависимости от вышеописанных причин возможны два потенциальных варианта решения данных проблем:

Реорганизация производственного процесса по данным заказам, введение системы Кайзен-кост, как метода жесткого регулирования и снижения материальных затрат, следовательно, расширение полномочий производственного состава, для того, чтобы они могли снизить материальные затраты. Введение таргетов по отдельным элементам материальных затрат, которые должны быть достигнуты в минимально короткие сроки. Такие жесткие меры предусматривают большие усилия управленческого состава, а также мотивационную подготовку всего рабочего состава предприятия.

Реорганизация процесса ценообразования. Изменение политики ценообразования на затратный метод, который предусматривает затраты в основе цены с учетом закладываемого процента рентабельности, в случае СВРЗ необходим минимальный таргет рентабельности в 1-3%. Однако, СВРЗ не имеет полномочий, позволяющих устанавливать цену для предприятий внутри дивизиона самостоятельно. Управленческому составу СВРЗ имеет смысл обратиться к компании-собственнику ОК РУСАЛ для консультации по вопросам ценообразования для разработки эффективной политики, которая позволила бы либо увеличить выручку.

Заказы по Саяногорскому алюминиевому заводу и Новокузнецкому алюминиевому заводу находятся в минимальных убытках. Как правило от минимальных убытков можно избавиться только с помощью оперативных средств, таких как экономия по основным материалам или вспомогательным, пересмотр основных поставщиков услуг промышленного характера или



прочие мероприятия на уровне микросреды предприятия. Также можно избавиться от этих убытков только за счет положительного эффекта масштаба, то есть за счет увеличения числа заказов по данным заводам.

Подводя итог по главе можно сказать о том, что были детально проработаны мероприятия по улучшению системы как стратегического, так и оперативного управления затратами на предприятии. Была разработана позаказная система калькулирования себестоимости, перераспределены косвенные затраты методом ABC, а также созданы центры ответственности для регулирования драйверов ABC. Также были выявлены проблемы по каждому заказу, а также пути их возможного решения.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Актуальность темы исследования объясняется тем, что основной задачей любого предприятия является получение прибыли, которой можно достичь за счет выявления и использования выявленных резервов снижения затрат, а также формирования действенной системы управления затратами, соответствующей потребностям предприятия.

В рамках первой главы выпускной квалификационной работы была рассмотрена отрасль вагоноремонта, ее основные тенденции развития, а также исследована специфика управления затратами на теоретическом и методологическом уровнях.

Во второй главе ВКР рассмотрена общая характеристика деятельности предприятия, проведен анализ его финансового состояния. Объектом исследования является ООО «Саяногорский вагоноремонтный завод», которое занимается деповской и капитальным ремонтом вагонов. Основной целью Общества является получение прибыли и использование ее в интересах участников Общества.

Для оценки финансового состояния предприятия был проведен анализ структуры имущества предприятия и оценка его финансового положения, рассмотрены показатели ликвидности и деловой активности. Из проведенного анализа можно сделать выводы кризисном финансовом положении предприятия.

Также был проведен анализ системы управления затратами предприятия и выявлено что существующая система управления затратами не эффективна.

На предприятии наблюдается снижение показателей прибыли и рентабельности, в отчетном и предшествующем годах получен чистый убыток, что свидетельствует о снижении эффективности деятельности предприятия и его окупаемости.

В третьей главе разработаны мероприятия по совершенствованию системы управления затратами предприятия с использованием таких инструментов управленческого учета, как:

- Позаказный метод калькулирования затрат (Job-in-Order costing);
- Activity Based Costing;
- Внедрение центров ответственности.

В рамках главы была обоснована эффективность применения данных методик для управления затратами и их учета. Также были разработаны дополнительные организационные единицы, являющиеся базой для создания более глубокой системы управления затратами на предприятии. Были оценены заказы основных покупателей с помощью анализа рентабельности заказов. В результате этого анализа был выявлен ряд проблем, связанных с убытками по заказам, а также предложены пути решения данных проблем через изменение политики ценообразования, изменение подхода к снижению материальных затрат и другие методы решения этих проблем.

## **СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ**

БРАЗ – Братский алюминиевый завод

ВРК – вагоноремонтная компания

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации

ГСМ – горюче-смазочные материалы

ИРКАЗ – Иркутский алюминиевый завод (Шелехов)

КРАЗ – Красноярский алюминиевый завод

ЛНМК – лаборатория неразрушающих методов контроля

НКАЗ – Новокузнецкий алюминиевый завод

ОС – основные средства

ООО – общество с ограниченной ответственностью

ПБУ – положение по бухгалтерскому учету

РСБУ – Российские стандарты бухгалтерского учета

РСС – руководители, специалисты, служащие

САЗ – Саяногорский алюминиевый завод

СВРЗ – Саяногорский вагоноремонтный завод

ЦО – центры ответственности

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Макаров, И.Н. Роль и значение железнодорожного транспорта в хозяйственной системе Российской Федерации / Макаров И.Н., Макаров О.А. // Креативная экономика. – 2015. – С. 24 – 31
- 2 Терёшина, Н. П. Экономика промышленного железнодорожного транспорта / Н. П. Терёшина, Б. М. Лapidус // Москва. – 2015. – С. 69 – 73
- 3 Морозова, Т.Г. Экономическая география России / Т.Г. Морозова // Москва: УМЦ ЖДТ. – 2016. – С. 114-119
- 4 Орлов, А.В. О мерах по улучшению железнодорожного транспорта. / А. Орлов, В. Орлов // Экономист. – 2014. №8. – С. 15-18
- 5 Общая характеристика железнодорожной транспортной системы [Электронный ресурс]: Предметно о транспорте. – Режим доступа: <http://www.transportsense.ru>
- 6 ОАО «РЖД» сегодня. [Электронный ресурс]: ОАО «РЖД» / РЖД сегодня. – Режим доступа: <http://rzd.ru/static>
- 7 Грузовой железнодорожный транспорт России в 2010-2016 гг. аналитический доклад. [Электронный ресурс]: Институт проблем естественных монополий, 2016. – Режим доступа: <http://www.ipem.ru/>
- 8 Доклад о состоянии конкуренции в Российской Федерации. [Электронный ресурс]: Москва 2015. – Режим доступа: <http://tomsk.fas.gov.ru>
- 9 Какова структура рынка ремонта грузовых вагонов. [Электронный ресурс]: «Новая перевозочная» 2016. – Режим доступа: <http://www.npktrans.ru>
- 10 Игуменников, А.С. Различие понятий «затраты» и «расходы». / А.С. Игуменников // Молодой ученый. – 2015. – № 5. – С. 85-87

- 11 Полтавская, В. Ю., Лукашова О. А. Актуальные проблемы управления производственными затратами / В. Ю. Полтавская, О. А. Лукашова // Молодой ученый. — 2016. — №11. — С. 44
- 12 Котенева, Е.Н. Управление затратами предприятия. / Е. Н. Котенева, Г.К. Краснослободцева, С. О. Фильчакова // Москва. – 2015. – С. 156-169
- 13 Ермакова, Н.В., Матушевская Е.А. Методы стимулирования снижения затрат: теоретические и практические аспекты / Н.В. Ермакова, Е.А. Матушевская // [Электронный ресурс]: Таврический научный обозреватель – Режим доступа: <http://elibrary.ru>
- 14 Гончарова, Э.А. Управление затратами и результатами деятельности предприятия: учебное пособие / Э.А. Гончарова // – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ. – 2015. – С. 203-211
- 15 Войтоловский, Н.В. Евразийский международный научно-аналитический журнал «Проблемы современной экономики» / Н. В. Войтоловский, В. Д. Морозова, М. В. Таныгина // Финансовый университет, РГГУ, РЭУ им. Г.В. Плеханова. – 2015. – N 3. – С. 47
- 16 Екшикеев, Т.К. Развитие методологии управления затратами на принципах маркетинга взаимодействия: учебное пособие / Т.К. Екшикеев. // Москва.: ИВЭСЭП. – 2014. – С. 89-94
- 17 Зеленский Ю.А. Стратегический подход к управлению затратами организации: методологические и методические особенности / Ю.А. Зеленский // Москва: Юрайт. – 2013. – С. 80
- 18 Иванов, И.Н. Экономика промышленного предприятия: учебник / И.Н. Иванов. // Москва: Инфра-М. – 2015. – С. 188-197
- 19 Казуева, Т.С. Управление доходами и расходами предприятия: учебное пособие / Т.С. Казуева. // Москва: Дашков и Ко. – 2016. – С. 203
- 20 Клочкова, Е.Н. Экономика предприятия: учебник / Е.Н.

Ключкова, В.И. Кузнецова, Т.Е. Платонова. -// Москва: Юрайт. – 2014. – С. 239-253

21 Коршунов, В.В. Экономика организации (предприятия): учебник и практикум / В.В. Коршунов // 3-е изд. Москва: Юрайт. – 2016. – С. 40-49

22 Лабзунов, П.П. Управление ценами и затратами в современной экономике: учебное пособие / П.П. Лабзунов. // Москва : «Книжный мир». – 2015. – С. 133

23 Аткинсон, Управленческий учет / Аткинсон, Энтони А. // 3-е издание.: Пер. с англ. Москва: Издательский дом «Вильямс». – 2015. – С. 97

24 Внутренняя среда организации: характеристика ее элементов [Электронный ресурс]: Информационно – управленческий портал. – Режим доступа: <http://portal-u.ru>

25 Методы, принципы и функции управленческого учета [Электронный ресурс]: Управление производством. – Режим доступа: <http://www.up-pro.ru/encyclopedia>

26 Рахимов, Т.Р. Финансовый менеджмент: учебное пособие/ Т.Р. Рахимов, А.Б. Жданова, В.В. Спицын. // Томск.: Изд-во Томского политехнического университета. – 2015. – С. 121- 134

27 Соколов, Я.В. Управленческий учет: учеб. пособие / Я.В. Соколов // Москва: Магистр: Инфра-М. – 2014. – С. 353-361

28 Наумкина, А.Н. Актуальные проблемы учета и определения финансовых результатов деятельности предприятия / А.Н. Наумкина, В. П. Шегурова // Молодой ученый. - № 2. – 2014. – С. 55

29 Миерманова, С.Т. Традиционные методы учета затрат в системе управленческого учета / С. Т. Миерманова // Проблемы современной экономики. - № 2. – 2015. – С. 37-40

30 Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. / О. Д. Каверина // Москва: Финансы и статистика. – 2014. – С.

- 31 Говдя, В. В. Развитие управленческого учета в инновационной экономике // В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева // Экономика и предпринимательство. – 2015. – С. 108- 114
- 32 Шанк, Д. Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности / Д. Шанк, В. Говиндараджан // Москва : Бизнес Микро. – 2014. – С. 133-152
- 33 Зусманович К. Absorbtion Costing. [Электронный ресурс]: Основы теории бюджетирования. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>
- 34 Савчук В., Расчет себестоимости — проблема выбора // Савчук В., Троян И. [Электронный ресурс]: Финансовый директор. 2014. №5. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>
- 35 Самочкин, В.Н. Бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием / Самочкин В.Н., Калюкин А.А., Тимофеева О.А // Менеджмент в России и за рубежом. - 2015. - №2. – С. 78
- 36 Воробьев, П.Ю., Бюджетирование деятельности производственных предприятий / П. Ю .Воробьев, Ф. Е. Земеров // Проблемы теории практики управления. - 2016. - №6. – С. 167
- 37 Дорман, В.Н., Совершенствование управления затратами предприятия посредством углубления процессов бюджетирования / В.Н. Дорман, Т.С. Близнюк // Финансовый менеджмент. - 2014. - №5. – С. 41
- 38 Попова, Т.Д. Внутренний контроль и аудит издержек. Серия «Высшее образование». / Попова Т.Д., Шмельцер Л.А., Черная А.А. Ростов-на-Дону: «Феникс», 2015. – 224 с.
- 39 Лебедев, В. Г. Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие. / Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарев В. П. // СПб.: СПбГИЭА, - 2015. – С. 132
- 40 Савчук В., Троян И. ABC. Activity Based Costing — учет затрат //



[Электронный ресурс]: Финансовый директор. 2014. №5. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>

41 Ерижев, М.К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости / М.К. Ерижев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2016. – С. 90

42 Зимакова, Л.А. Управление затратами. Как его осуществить / Л. А. Зимакова // Экономический анализ: теория и практика. - 2014. - №12-13. – С. 174

43 Керимов, В.Э. Методы управления затратами и качеством продукции: учебное пособие / В.Э. Керимов, Ф.А. Петрище, П.В. Селиванов, Э.Э. Керимов // Москва: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг». - 2014. – С. 108

44 Новые методы управленческого учета. [Электронный ресурс]: Управленческий учет. Глинский Ю.М.. 2014. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>

45 Мицкевич, А. В. Управление затратами и прибылью. / А.В. Мицкевич // Москва: ОЛМА-ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий. - 2016. – С. 192

46 Купер, Р. Пять приемов удержания издержек / Р.Купер, Р. Слэгмалдер /Секрет фирмы. – 2015. - №32. – С. 22

47 Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху. [Электронный ресурс]: Кайзен-костинг. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>

48 Редченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами. [Электронный ресурс]: Таргет-костинг. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>

49 Гусева И.Б. Управление целевыми затратами // Гусева И.Б. Финансы и кредит. 2015. №34

50 Савчук В. Управленческий учет издержек // [Электронный ресурс]:

Финансовый директор. 2014. №7. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio>

51 Бриль, А.Р. Функционально-стоимостной анализ в экономических расчетах. / А. Р. Бриль // Издательство Ленинградского университета. - 2014. –С. 95

52 Горфинкель, В.Я., Снижение себестоимости продукции. / В. Я. Горфинкель, Н.П Мамонтов // Москва: Знание, - 2015. – С. 64

53 Ананькина, Е.А.. Управление затратами. / Е.А. Ананькина, Н.Г Данилочкина // Москва: «Издательство ПРИОР», ИВАКО Аналитик. - 2015. – С. 119

54 Бутакова, Н.М. Анализ финансового состояния предприятий: методические указания к выполнению курсовой работы по дисциплине «Финансовый менеджмент» для студентов образовательной программы «Экономика и управление на предприятии». / Н. М. Бутакова // Красноярск: Сибирский Федеральный университет. – 2017. – С. 1–23

55 Пошерстник, Е.Б. Состав и учет затрат в современных условиях. / Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. // СПб.: Издательский Торговый Дом «Герда». - 2014. – С. 448

56 Попова, Л.В., Процедура внутрипроизводственного учета затрат и управления себестоимостью / Л.В. Попова, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. - 2014. - №1. – С. 37

57 Кобищан, И.В. Методы учета затрат на производство и способы калькулирования себестоимости / И.В. Кобищан // Экономический анализ: теория и практика. - 2014. - №13. – С. 29

58 Хотинская, Г.И. Концептуальные основы управления затратами / Г.И. Хотинская // Менеджмент в России и за рубежом. - 2015. - №4. – С. 15

59 Рахимов, Т.Р. Финансовый менеджмент: учебное пособие/ Т.Р. Рахимов, А.Б. Жданова, В.В. Спицын. // Томск.: Изд-во Томского политехнического университета. – 2013. – С. 358

- 60 Сафонова, Л.И. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Л.И. Сафонова, Е.Н. Цветкова, Т.В. Арцер // Томский политехнический университет. – Томск: Изд-во Томского политехнического университета. 2013. – С. 141
- 61 Соколов, Я.В. Управленческий учет: учеб. пособие / Я.В. Соколова // Москва: Магистр: Инфра-М. - 2015. – С. 428
- 62 Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия: учебное пособие / М. И. Трубочкина. // Москва: НИЦ Инфра-М. - 2016. – С. 319
- 63 Самсонова, М. Ф. Финансовый менеджмент / М. Ф. Самсонова // Москва: Юнити-Дана. - 2014. – С. 221
- 64 Акулов, В. Б. Финансовый менеджмент: учебное пособие / В. Б. Акулов. // Москва: Флинта, МПСУ - 2014. – С. 264
- 65 Морозко, Н. И. Финансовый менеджмент: учебное пособие / Н. И. Морозко. // Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – С. 224
- 66 Кандалинцев, В. Г. Управление затратами предприятия [Электронный ресурс] / В. Г. Кандалинцев. – Режим доступа: <http://www.src-master.ru>
- 67 Аузана, А.А. Институциональная экономика: Новая институциональная экономическая теория: учебник / А.А. Аузана. // 2-е изд – Москва: Проспект. – 2016. – С. 352
- 68 Грязнова, А. Г. Микроэкономика. Теория и российская практика / А. Г. Грязнова, А. А. Юданова // Москва: Кнорус. - 2014. – С. 624
- 69 Бахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / М. А. Бахрушина. Москва : Финстатинформ. - 2015. С. 359
- 70 Заруднев, А. И. Управление затратами хозяйствующего субъекта : учеб. пособие / А. И. Заруднев, Г. С. Мерзликина // ВолгГТУ. Волгоград : Политехник. – 2015. – С. 271